



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW , Adresse, vertreten durch Dr. Alois Federsel, Rechtsanwalt, Adresse , vom 11. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günther Narat, vom 5. April 2004 betreffend Aussetzungszinsen - Steuer sowie vom 11. November 2004 gegen die anteilige Entlassung aus der Gesamtschuld nach der am 25. Jänner 2007 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid vom 5. April 2004 betreffend Aussetzungszinsen wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.

Der Berufung gegen den Bescheid vom 11. November 2004 gegen die Abweisung des Antrages auf Entlassung aus der Gesamtschuld für die Aussetzungszinsen in Höhe von € 3.432,85 wird stattgegeben.

BW wird hinsichtlich dieses Betrages aus der Gesamtschuld entlassen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 5. April 2004 setzte das FA Aussetzungszinsen gemäß § 212a BAO für A , BW und C als ehemalige Gesellschafter der A und Mitbes. GnbR fest.

Die Aussetzungszinsen wurden für den Zeitraum vom 6.6.1994 bis 22.12.1998 mit einem Betrag von € 17.164,27 festgesetzt. Davon entfiel auf die BW ein Anteil von 20 % dieser Zinsen (das sind € 3.432,85). Begründet wurde dieser Bescheid damit, dass die Aussetzungszinsen für jene Abgabenschuldigkeiten vorgeschrieben würden, für die auf Grund des Aussetzungs-

antrages vom 27. April 1994 bzw. auf Grund der Aussetzungsbescheide vom 27. Mai und 9. November 1994 ein Zahlungsaufschub eingetreten sei. Die Festsetzung der Aussetzungszinsen sei für die bewilligte Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer 1988 und 1989 erfolgt. Der Aussetzungsbescheid sei dem gemeinsamen Zustellbevollmächtigten A zugestellt worden.

Gemäß § 6 Abs. 2 BAO seien Personen, die gemeinsamen zu einer Abgabe heranzuziehen seien, Gesamtschuldner. Dies gelte insbesondere auch für die Gesellschafter einer nach Bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung hinsichtlich jener Abgaben für die diese Personenvereinigung als solche abgabepflichtig sei.

Die Mitglieder seien als Gesamtschuldner gemeinsam zu den Abgaben heranzuziehen für die die Gemeinschaft abgabepflichtig sei. Die Gesamtschuld der einzelnen Mitglieder trete daher ex lege mit der Verwirklichung des Tatbestandes ein, an den das Gesetz die gesamtschuldnerische Leistung knüpfe. Dieser Tatbestand sei im vorliegenden Fall die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung, für welche gemäß § 212a Abs. 9 BAO Aussetzungszinsen zu entrichten seien.

Da die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung dem Abgabepflichtigen zugute komme und auch nur dieser einen solchen Antrag stellen könne, schulde auch derjenige, der Abgabepflichtiger der auszusetzenden oder ausgesetzten Abgabe sei, die festgesetzten Aussetzungszinsen. Im Falle der Umsatzsteuer sei dies der Unternehmer. Miteigentumsgemeinschaften seien Unternehmer, wenn sie als solche nach außen in Erscheinung treten würden. Schuldner der Aussetzungszinsen sei daher im vorliegenden Fall die Miteigentumsgemeinschaft und nicht etwa derjenige, der in ihrem Namen eine Berufung einbringe und einen Aussetzungsantrag stelle.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliege das Recht eine Abgabe festzusetzen der Verjährung. Grundsätzlich betrage die Verjährungsfrist 5 Jahre und beginne gemäß § 208 Abs. 1 BAO mit dem Ablauf des Jahres in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO werde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Der Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches bei Stundungs- und Aussetzungszinsen sei nicht gesondert geregelt, weshalb die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO zum Zug komme, wonach der Abgabenanspruch entstehe, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Im Fall von Zinsenansprüchen vertrete der VwGH die Ansicht, dass der Zinsenanspruch laufend während der Zeit des Zahlungsaufschubes entstehe.

Der Lauf der Bemessungsverjährungsfrist für die verfahrensgegenständlichen ab dem 6. Juni 1994 entstandenen Aussetzungszinsen sei durch die Erlassung des Bescheides über die Festsetzung dieser Zinsen vom 22. Dezember 1998 unterbrochen worden und habe daher mit Ablauf des Jahres 1998 neuerlich zu laufen begonnen.

Durch den Versuch vom 17. April 2003 mit Bescheid die Aussetzungszinsen der BW gegenüber geltend zu machen, sei die Festsetzungsverjährung ein weiteres Mal unterbrochen worden. Dabei sei unerheblich, dass der Versuch in Leere gegangen sei, da auch Amtshandlungen die ihren Zweck verfehlten Unterbrechungswirkung hätten.

Gemäß § 210 Abs. 1 BAO würden Abgaben unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regeln mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabebescheides fällig. Die mit Bescheid vom 22. Dezember 1998 festgesetzten Zinsen seien daher erst im Jahr 1999 fällig geworden.

Gemäß § 238 BAO verjähre das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Die Einhebungsverjährung trete demnach für Abgaben die im Jahr 1999 fällig geworden seien, frühestens mit Ablauf des Jahres 2004 ein, sofern bis dahin keine Amtshandlungen zur Durchsetzung des Abgabenanspruches gesetzt worden seien.

Damit sei hinsichtlich der gegenständlichen Aussetzungszinsen weder Bemessungs- noch Einhebungsverjährung eingetreten.

Es liege im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen der Gesamtschuldner oder an mehrere oder alle Gesamtschuldner richten wolle. Weiters auch, ob die Inanspruchnahme mit einem Teil oder dem gesamten offenen Betrag erfolge.

Im gegenständlichen Fall sei aus Billigkeitsgründen das Ausmaß der Heranziehung auf das Ausmaß der ehemaligen Beteiligung (im Fall der BW daher auf 20 %) beschränkt worden. Einer gänzlichen Abstandnahme von einer Heranziehung stehe der Grundsatz der Zweckmäßigkeit entgegen, da beim ehemaligen Hauptbeteiligten A die Abgabenschulden uneinbringlich seien und für einen solchen Fall die Rechtsfigur der Gesamtschuld bezwecke, dass dieser Ausfall durch die Inanspruchnahme der übrigen Gesamtschuldner wettgemacht werde. Aber auch Billigkeitsgründe ließen eine solche gänzliche Abstandnahme von einer Heranziehung nicht geboten erscheinen. Der Umstand allein, dass die Aussetzung der Einhebung nicht von der BW beantragt worden sei, könne dem Billigkeitsgrundsatz nicht zum Durchbruch verhelfen. Der durch die Aussetzung bewirkte Zahlungsaufschub sei nämlich auch der BW zugute gekommen. Ohne die Bewilligung der Aussetzung wäre der Berufung gegen

die Umsatzsteuer 1988 und 1989 gemäß § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung zugekommen, so dass es im Fall der Nichtentrichtung zu Einbringungsmaßnahmen auch gegen die BW gekommen wäre.

Daher werde durch die Beschränkung der Heranziehung der BW im Ausmaß ihrer ehemaligen Anteilsquote dem Grundsatz der Billigkeit mehr als ausreichend Rechnung getragen.

Gegen diesen Bescheid erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 10. Mai 2004 Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, die im angefochtenen Bescheid festgesetzten Zinsen beträfen die Umsatzsteuer 1988 und 1989. Wie das FA in der gleichzeitig ausgestellten Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Entlassung aus der Gesamtschuld festgestellt habe, bestehe hinsichtlich der von der Stattgebung umfassten Abgaben und Nebengebühren kein Gesamtschuldverhältnis. In Bezug auf die Umsatzsteuer halte das FA ausdrücklich fest, dass Verjährung eingetreten sei.

Der Anspruch auf Zinsen sei seiner Rechtsnatur nach ein akzessorischer Anspruch und sei daher vom Bestehen einer Hauptschuld abhängig. Dieser allgemeine Grundsatz der Rechtsordnung habe im speziellen auch in § 207 Abs. 2 BAO seinen Niederschlag gefunden. Gemäß dieser Bestimmung verjähre das Recht auf Festsetzung eines Verspätungszuschlages von Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Der im angefochtenen Bescheid geltend gemachte Anspruch auf Zinsen sei daher dem Grunde nach nicht gegeben.

Zudem lägen entgegen der Auffassung des FA keine wirksamen Unterbrechungshandlungen vor. Wie das FA in der bereits zitierten Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2004 feststelle, bestehe hinsichtlich der von der Stattgebung umfassten Abgaben, das sei im Besonderen die Umsatzsteuer, kein Gesamtschuldverhältnis und sei diese Abgabenschuld verjährt. Das FA gehe davon aus, dass bisher kein rechtsgültiger Abgabenbescheid an die BW zugestellt worden sei. Mangels Zustellung eines Bescheides über die Steuerschuld sei diese gegenüber der BW nie fällig geworden, weshalb diese auch keinen Anlass gehabt habe, die Aussetzung der Einhebung zu beantragen und eine solche Aussetzung auch tatsächlich nie beantragt habe.

Der BW sei auch nie ein Bescheid über die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung zugestellt worden. Der im angefochtenen Bescheid zitierte Bescheid über die Festsetzung der Aussetzungszinsen vom 22.12.1998 sei nicht an die BW ausgestellt und auch nicht an diese zugestellt worden.

Der "Versuch vom 17. April 2003" mit Bescheid Aussetzungszinsen festzusetzen sei ein rechtliches Nichts gewesen. Diese Erledigung habe wie das FA im Zurückweisungsbescheid zu Recht festgestellt habe keinen Bescheidcharakter. Das Schriftstück vom 17. April 2003 sei, da es an eine nichtexistente Personengemeinschaft adressiert worden sei auch an niemanden wirksam zugestellt worden. Dieser Erledigung mangle die Qualität einer rechtswirksamen Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 BAO. Der angefochtene Bescheid stehe daher im Widerspruch zum vorliegenden Akteninhalt.

Die Vorschreibung von Zinsen für eine Steuerschuld, die selbst dem Steuerschuldner nie bescheidmäßig vorgeschrieben worden sei, verletze das Recht auf das rechtliche Gehör. Daher werde beantragt, den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 5. April 2004 aufzuheben.

Weiters beantragte die BW unter Hinweis auf die Ausführungen zum Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld vom 20. Dezember 2001, der Berufung vom 5. März 2003 und dem darin dargelegten Sachverhalt samt Beweisanträgen, dass sie aus der (restlichen) Gesamtschuld betreffend die Aussetzungszinsen gemäß Bescheid vom 5. April 2004 entlassen werde bzw. keine Gesamtschuld mehr vorliege bzw. in eventu auf Nachsicht von der Einhebung dieser Zinsen.

Zusammengefasst hatte die BW in diesen genannten Schriftsätzen dargelegt, dass A das in Frage stehende Projekt mit C durchgeführt hätte und ihr Gatte sie zur Beteiligung an diesem Liegenschafts Kauf gedrängt hätte. Sie habe dieser Beteiligung aus Ahnungslosigkeit zugestimmt. Sie habe weder mit der Finanzierung noch mit der Ausführung des Projektes zu tun gehabt und habe keinerlei Vorteil aus diesem Projekt gezogen, auch anlässlich der Veräußerung der Liegenschaft keinen Entgeltsanteil erhalten.

Nach ihrer Scheidung habe ihr A gedroht, dass sie "für die Steuerschulden aus dem Projekt geradestehen" müsse. Weiters habe er sie von den Informationen über den Steuerfall dadurch abgeschnitten, als er dem Steuerberater der GnbR verboten habe, ihr Unterlagen aus diesem Fall zu überlassen.

Es sei ihr nie die Gelegenheit gegeben worden, ihren Standpunkt dem FA darzustellen. Die Pfändungen seien überfallsartig erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2004 wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das FA aus, dass § 207 Abs. 2 BAO hinsichtlich gewisser dort angeführter Nebenansprüche eine gleichzeitige Verjährung mit der Stammapgabe normiere. Aussetzungszinsen seien davon nicht betroffen. Wäre es der Wille des Gesetzgebers gewesen, die Aus-

setzungszinsen in diese Bestimmung aufzunehmen, so hätte er dies im Zuge der letzten BAO-Novellierung veranlassen können.

Doch selbst wenn die Annahme, dass Aussetzungszinsen gleichzeitig mit der Stammapgabe verjähren würden, zutreffen würde, so könne dies nur bei der erstmaligen Festsetzung zutreffen, also im Jahr 1998 als die Aussetzungszinsen nach Ergehen der Berufungsscheidung am Abgabenkonto der GesnR A und Mitbes. zur Vorschreibung gelangt seien. Sei die Vorschreibung einmal erfolgt kämen die Bestimmungen des § 209 BAO zum Tragen.

Eine wirksame Zustellung des Aussetzungszinsenbescheides vom 22.12.1998 sei nicht Voraussetzung für die nunmehrige Inanspruchnahme der BW. Dem Einwand dem Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 17.4.2003 käme keine Unterbrechungswirkung zu, müsse ebenfalls entgegen getreten werden. Nach § 209 BAO müsse eine Amtshandlung um Unterbrechungswirkung zu haben von der sachlich zuständigen Behörde gesetzt und nach außen erkennbar sein. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung würden auch später wieder aufgehobene Bescheide sowie nicht notwendige oder sogar gesetzwidrige Verwaltungsakte Unterbrechungswirkung entfalten. Auch wenn der Erledigung vom 17.4.2003 wegen formeller Mängel letztlich der Bescheidcharakter abzusprechen gewesen sei, so handle es sich doch um ein Schriftstück des zuständigen FA aus welchem der Behördenwille erkennbar gewesen sei und welches seine Empfängerin erreicht habe.

Mit Bescheid vom 11. November 2004 wurde der Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld in Höhe von € 3.432,85 als unbegründet abgewiesen.

Es liege keine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles vor. Aufgrund der Einkommens- und Vermögenslage der Antragstellerin könne im Hinblick auf die Höhe des Abgabebetrages keine persönliche Unbilligkeit erblickt werden. Den ins Treffen geführten Argumenten wie Ahnungslosigkeit, Drängen des ehemaligen Gatten, werde bei der Beurteilung der Unbilligkeit insofern Rechnung getragen, als die Antragstellerin nur in ihrem seinerzeitigen Beteiligungsverhältnis entsprechend in Anspruch genommen werde. Außerdem sei die BW bereits damals steuerlich vertreten gewesen, so dass sie sich über die Risiken entsprechend informieren hätte können. Der Einwand die BW hätte keine Vorteile aus der Beteiligung könne nicht gänzlich unwidersprochen bleiben, da von ihr immerhin über einen Zeitraum von mehreren Jahren Verluste der GnbR einkommensteuermindernd geltend gemacht worden seien ohne sich den eigenen Aussagen zu Folge an der Finanzierung beteiligt zu haben.

Gegen die Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2004 stellte die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz und führte darin soweit es die Anspruchszinsen betraf

ergänzend aus, dass mangels Existenz einer Hauptschuld auch die Nebenansprüche nicht existent seien. Die Festsetzung von Aussetzungszinsen für eine Abgabenschuld, die selbst nie bescheidmäßig festgesetzt worden sei und deshalb verjährt sei, sei derart unlogisch, dass dieser Fall dem Gesetzgeber nicht in den Sinn kommen habe können und er ihn auch nicht explizit regle. Würde man jedoch annehmen, es läge eine gesetzliche Lücke vor, dann wäre diese im Wege der Analogie in § 207 BAO genannten Nebenansprüchen zu lösen. Aus dieser gesetzlichen Regelung lasse sich nämlich klar der Grundgedanke des Gesetzgebers erkennen, dass im Falle der Verjährung einer Hauptschuld auch die daraus abgeleiteten Nebenansprüche nicht mehr Gegenstand eines Verfahrens sein sollten. Gemäß § 212a BAO setze ein Aussetzungsbescheid voraus, dass ein Bescheid über die Abgabensforderung erlassen worden sei gegen den Berufung erhoben worden sei. Im vorliegenden Fall bestehe gegenüber der Antragstellerin keine Abgabensforderung. Es sei ihr gegenüber kein Bescheid erlassen worden und es sei kein ihr auch keine Berufung erhoben worden. Alle vorangegangenen Rechtsmittelverfahren der Antragstellerin hätten die Frage der Vollstreckbarkeit und Pfändung einer Forderung betroffen, die wie sich letztlich herausgestellt habe, niemals bescheidmäßig vorgeschrieben worden sei, nach Meinung der Antragstellerin auch nie bestanden habe und inzwischen jedenfalls verjährt sei. Nur der Vollständigkeit halber werde nochmals erwähnt, dass im Übrigen die Festsetzung von Aussetzungszinsen selbst ebenfalls verjährt sei. Das Schreiben des FA vom 17.4.2003 sei nicht an die Antragstellerin ausgestellt gewesen, weshalb die von ihr erhobene Berufung mit Recht und wie von dieser selber beantragt zurückgewiesen worden sei. Die Auffassung des FA wonach jede Amtshandlung die von der sachlich zuständigen Behörde gesetzt werden würde und nach außen erkennbar sei, eine Unterbrechungswirkung nach sich ziehe, finde im Gesetz keine Deckung und gehe eindeutig zu weit. Entgegen der Meinung des FA gebe es keine höchstgerichtliche Rechtsprechung wonach ein Schreiben, das zwar als Bescheid bezeichnet sei, jedoch an eine nichtexistente Personengemeinschaft ausgestellt worden sei für eine andere Person Unterbrechungswirkung zeitigen solle. Nicht jedes falsche Schriftstück führe auch schon zu einer Unterbrechung der Verjährung.

Zu dem habe dieses Schriftstück niemals seine Empfängerin erreicht. Das Schriftstück sei an die Personenvereinigung A und Mitbes. gerichtet gewesen. Die Personengemeinschaft sei aber unstrittig nicht mehr existent. Das als Bescheid bezeichnete Schriftstück könne daher auch diese Personengemeinschaft nicht mehr erreicht haben.

Zudem leide der angefochtene Bescheid auch an wesentlichen Verfahrensmängeln. Er enthalte insbesondere keine Feststellungen gemäß § 212a BAO darüber,

- mit welchem Bescheid eine Abgabenschuld gegenüber der BW festgestellt worden sei,

- über die Zustellung eines Bescheides gemäß dem Vorgesagten an die BW,
- über die Einbringung einer Berufung durch die BW gegen den Bescheid sowie
- den Antrag der BW auf Aussetzung gemäß § 212a BAO.

Mit Berufung vom gleichen Tag führte die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter betreffend die Entlassung aus der Gesamtschuld an, dass sich das FA mit den in den Anträgen vom 20. Dezember 2001 sowie der Berufung vom 5. März 2003 vorgebrachten Tatsachen nur cursorisch auseinandergesetzt und insbesondere die psychische Drucksituation der Antragstellerin nicht ausreichend gewürdigt habe. Ergänzend dazu werde den von der Rechtsprechung des VwGH wiederholt ausgesprochenen Grundsatz hingewiesen, dass die lange Untätigkeit der Behörde und die in der Folge überfallsartige Inanspruchnahme eines Solidarschuldners eine Unbilligkeit im Sinne des Gesetzes darstelle. Das lange Zuwarten der Finanzbehörden über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren habe dazu geführt, dass die Antragstellerin nunmehr im Falle einer Inanspruchnahme der Abgabenverbindlichkeit keine Regressmöglichkeit gegen den seinerzeitigen Betreiber des Projektes und damaligen Gatten habe. Während dieser zum damaligen Zeitpunkt gut verdient habe, beziehe er laut Angaben derzeit ein Gehalt in Höhe des unpfändbaren Existenzminimums.

In der am 25. Jänner 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Vertreter der BW ergänzend aus, dass es aus seiner Sicht zwei Gründe gebe, warum die gegenständlichen Ansprüche betreffend die Aussetzungszinsen für die BW nicht vorgeschrieben werden könnten. Zum einen sei der BW niemals ein Bescheid über Umsatzsteuer 1989 zugestellt worden, sondern lediglich die Berufungsentscheidung aus dem Jahr 1998. Damit sei die angebliche Steuerschuld gegenüber der BW niemals festgestellt worden. Dies sei auch nicht mehr möglich, da das Finanzamt selbst in der Zwischenzeit die Auffassung vertrete, dass dieser Anspruch verjährt sei. Es stelle sich somit die grundsätzliche Frage ob überhaupt Aussetzungszinsen für eine Schuld vorgeschrieben werden könnten, die gegenüber der BW niemals festgesetzt worden sei und nicht festgesetzt werden könne. Dies ergebe sich auch aus der Systematik des § 212 a BAO. Normalerweise werde ein Bescheid erlassen, dagegen werde Berufung erhoben und die Aussetzung der Einhebung beantragt. Nach Erledigung der Berufung würden im Falle der Abweisung Aussetzungszinsen vorgeschrieben. Alle diese Schritte habe die BW niemals gesetzt. Ihr sei der Bescheid nicht zugestellt worden, sie habe gegen diesen Bescheid nicht berufen. Sie habe die Aussetzung der Einhebung nicht beantragt, womit auch aus diesem Grund eine Vorschreibung der Aussetzungszinsen nicht rechtens wäre.

Zu der Bestimmung des § 207 Abs. 2 BAO, in dem die gleichzeitige Verjährung bestimmter Nebenansprüche mit der Hauptabgabe angesprochen werde, sei auszuführen, dass eine

solche Verjährung ob nun gleichzeitig oder wie vom Finanzamt in diesem Fall behauptet, unabhängig davon nur dann eintreten könne, wenn die Hauptabgabe vorgeschrieben worden sei. Es könne keine Umkehrung in der Art und Weise geben, dass die Abgabe selbst nie vorgeschrieben werde, die Nebenansprüche dafür aber bestehen blieben bzw. vorgeschrieben würden. Dies beziehe sich konkret auf die Aussetzungszinsen, die im gegenständlichen Verfahren strittig seien. Für diese Ansicht spreche auch, dass eine Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO vor Einbringung der Berufung unzulässig sei. Da die BW den Bescheid über die Umsatzsteuer 1989 nie erhalten habe, habe sie auch keine Berufung einbringen und damit auch keine Aussetzung der Einhebung beantragen können.

Die Frage einer rechtsgültigen Zustellung des Umsatzsteuerbescheides im Jahr 1994 nach der BP an die GnbR sei für das gegenständliche Verfahren ohne Bedeutung, da der BW gegenüber diese Umsatzsteuerschuld niemals in einem rechtswirksamen Bescheid festgestellt worden. Sie schulde daher diese Steuer nicht und hafte daher auch dafür nicht.

Der Vertreter des Finanzamtes führte dazu aus, dass aus seiner Sicht ein Leistungsgebot gegenüber A ergangen sei.

Der Vertreter der BW führte weiters aus, dass darüber hinaus dieser Anspruch auf die Aussetzungszinsen verjährt sei. Ihm bei seiner Akteneinsicht der Bescheid über die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung aus dem Jahr 1994 nicht vorgelegt worden, er gehe davon aus, dass dieser Bescheid nicht an die BW adressiert gewesen sei. Dies wurde vom Vertreter des Finanzamtes außer Streit gestellt.

Somit sei die BW wie beim Umsatzsteuerbescheid auch bei der Aussetzung der Einhebung, die sie nicht beantragt habe gem. § 93 Abs. 2 BAO nicht der Bescheidadressat gewesen.

Über Vorlage des in den Verwaltungsakten AS 56 erliegenden Bescheides über die Festsetzung der Aussetzungszinsen vom 22. Dezember 1998 führt der Vertreter der Berufungswerberin dazu aus, dass auch dieser Bescheid wiederum an A und Mitbes. und somit an eine damals bereits nicht mehr existente Personengemeinschaft ergangen sei. Wiederum sei dieser Bescheid jedenfalls nicht an die BW ergangen. Das Selbe gelte für das Schriftstück vom 17. April 2003, das vom Finanzamt als Unterbrechungshandlung im Zusammenhang mit den vorgeschriebenen Aussetzungszinsen gesehen werde. Auch dieses Schreiben sei an eine damals schon nicht mehr existente Personengemeinschaft ergangen.

Zur Ansicht des Vertreters des Finanzamtes, wonach auch Amtshandlungen die ihren Zweck verfehlten nach dem BAO-Kommentar von Ritz Unterbrechungswirkung entfalten würden, führte der Vertreter der Berufungswerberin aus, dass es zwar richtig sei, dass auch rechtswidrige Verwaltungsakte Unterbrechungswirkung entfalten könnten. Dies treffe jedoch nicht zu, wenn ein Schriftstück an einen nicht existenten Adressaten gerichtet sei. Die Schriftstücke

würden nur dann Unterbrechungswirkung entfalten, wenn sie ihren Empfänger erreichten. Dies sei aber bei einer nicht existenten Personengemeinschaft nicht möglich und somit sei die Ansicht des Finanzamtes, dass das Schreiben vom 17. April 2003 und auch zuvor das aus 1998 die BW erreicht hätten ist somit aktenwidrig, da die BW nicht Empfänger dieses Schriftstückes gewesen sei, sondern die nicht existente Personengemeinschaft. Es sei auch ständige Judikatur des VwGH, dass Erledigungen die an nicht existente GnbR's gerichtet werden keine Rechtswirkung entfalten würden. Damit können sie auch keine Unterbrechungswirkungen entfalten.

Zuletzt sei noch festzuhalten, dass der BW gegenüber niemals eine Verfügung des Ablaufes oder des Widerrufs der Aussetzung der Einhebung erfolgt sei. Es sei ihm nicht bekannt, ob ein solcher Ablauf bzw. Widerruf verfügt worden sei. Der Bescheid über die Aussetzungszinsen leide daher auch aus diesem Grund an einem Verfahrensmangel.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte außer Streit, dass ein solcher Bescheid über den Widerruf bzw. den Ablauf der Aussetzung der Einhebung nicht an die BW adressiert gewesen sei, sondern nach seinem Verständnis wiederum an die A und Mitbesitzer GnbR.

Hinsichtlich der Berufung gegen den Bescheid über die Abweisung der Entlassung aus der Gesamtschuld vom 11. November 2004, verwies der Vertreter der BW auf das im Akt erliegende umfangreiche Vorbringen und das Beweisanbot zu der mehrfach angesprochenen Zwangssituation der BW gegenüber ihrem Gatten. Es gebe im Zivilrecht ausreichend Judikatur zu der Zwangssituation von Ehegattinnen die in die Geschäfte des Gatten 'hineingezogen' würden. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass die BW aus der gegenständlichen GnbR niemals, wie von Finanzamt behauptet, einen einkommensteuerrechtlichen Vorteil gehabt habe, da dies niemals veranlagt worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Begründung des Bescheides über die teilweise Entlassung aus der Gesamtschuld vom 11. November 2004. Die Aussagen zu den Einkommensteuergutschriften, seien derzeit nicht verifizierbar.

Der Vertreter des Finanzamtes verzichtete sodann auf eine abschließende Darstellung seines Standpunktes und verwies auf das bisher Gesagte und beantragt die Abweisung der Berufungen.

Der Vertreter der Berufungswerberin beantragt die Stattgabe der Berufungen im Sinne der zuvor getätigten Ausführungen.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der unten dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten und das Vorbringen der Parteien im Verfahren. Dieser Sachverhalt ist – soweit im Folgenden nichts anderes ausgeführt wird – von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Die BW war Gesellschafterin der A und Mitges. GnbR. Diese Gesellschaft erwarb ein Grundstück, errichtete darauf Gebäude und vermietete diese. Sie machte für die anfallenden Baukosten VorSt geltend und versteuerte die Mieteinnahmen für diese Gebäude.

Die BW wurde von ihrem Gatten zur Beteiligung an diesem Projekt gedrängt; sie hatte keinen Einfluss auf die Gestaltung des Projektes und auf dessen Finanzierung.

Im Jahr 1994 fand eine Betriebsprüfung bei dieser Gesellschaft über die Jahre 1988 bis 1991 statt, bei der der Tätigkeit der Gesellschaft die Eigenschaft als Einkunftsquelle versagt wurde (Liebhaberei). In der Folge ergingen neue Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für die Gesellschaft, in denen die Einkünfte für die in Frage stehenden Jahre mit ATS 0,00 festgestellt wurden und die Zahllasten bzw. Vorst Guthaben ebenfalls mit 0,00 festgesetzt wurden.

Gegen diese Bescheide erhob die Gesellschaft durch ihren ausgewiesenen steuerlichen Vertreter Berufung. Weiters beantragte die Gesellschaft die Aussetzung der Einhebung der in Frage stehenden USt / VorSt Beträge. Diesem Antrag gab das FA Salzburg-Land statt.

Im Jahr 1995 verkaufte diese Gesellschaft das Grundstück an eine dem A nahe stehende GmbH. Darauf wurde die Gesellschaft aufgelöst. Die BW erhielt weder einen Anteil an dem Erlös aus der Veräußerung des Grundstückes noch aus der Auflösung der Gesellschaft. Sie wurde für die damals bekannten Schulden der Gesellschaft auch nicht in Anspruch genommen.

Im Juni 1998 entschied die FLD für Salzburg über die Berufung der A und Mitges. und wies die Berufung als unbegründet ab. Der Spruch dieser Entscheidung lautete auf die „A und Miteigentümer“. Diese Entscheidung wurde allen drei Gesellschaftern des Unternehmens zugestellt.

Die BW war von den Informationen über den Steuerfall dadurch abgeschnitten, dass A dem Steuerberater der GnbR verboten hatte, ihr Unterlagen aus diesem Fall zu überlassen.

Mit Bescheid vom 22. Dezember 1998 beendete das FA Salzburg-Land die Aussetzung der Einhebung des in Streit stehenden USt / VorSt Betrages. Der Spruch dieser Entscheidung lautete auf die „A und Mitges.“ und wurde an die Adresse des A zugestellt.

In der Folge setzte das FA folgende, die Aussetzungszinsen sowie die Entlassung der BW aus der Gesamtschuld betreffende Verfahrensschritte:

Mit Bescheid vom 7. November 2001 pfändete das FA ein Abgabenguthaben der BW in Höhe von ATS 15.700,00 aus dem Titel der Abgabenschulden der A und Mitges. betreffend die Umsatzsteuer, die Aussetzungszinsen und diverse Gebühren im Einbringungsverfahren.

Bedingt durch gegen sie gerichtete Pfändungsmaßnahmen beantragte die BW mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2001 ihre Entlassung aus der Gesamtschuld. Sie stellte weiters diverse Anträge im Einbringungsverfahren.

Mit Bescheid vom 20. November 2002 wurde C zur Zahlung des Abgabenrückstandes der A und Miteigentümer aufgefordert, wobei ihm der oben angeführte Bescheid über die Festsetzung der Aussetzungszinsen für die Jahre 1994 bis 1998 vom 22. Dezember 1998 in Kopie übermittelt wurde. Dieser Bescheid war um den Vermerk „C als Gesamtschuldner“ ergänzt worden.

Mit Bescheid vom 5. Februar 2003 gerichtet und zugestellt an die BW wurde – nachdem die BW die Volksanwaltschaft angerufen hatte - die teilweise Entlassung der BW aus der Gesamtschuld angesprochen. Dabei wurde ihre Quote auf 20% der Gesellschaftsschulden an Umsatzsteuer, Aussetzungszinsen und Gebühren im Einbringungsverfahren reduziert. Dagegen erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2004 erfolgte eine Einschränkung der Gesamtschuld der BW auf die Aussetzungszinsen.

Nach einem Devolutionsantrag der BW betreffend die offenen Anträge im Einbringungsverfahren wurden diese Anträge erledigt.

Mit 17. April 2003 wurde ein Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen für die Jahre 1994 bis 1998 an die „A und Mitbes.“ gerichtet, der an die BW adressiert war und an diese zugestellt wurde. Dieser Erledigung erlangte – wie in dem Zurückweisungsbescheid vom 5. April 2004 auch vom FA formuliert, keinen Bescheidcharakter.

Mit 5. April 2004 wurde ein Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen für die Jahre 1994 bis 1998 für „A, BW und C als ehemalige Gesellschafter der A und Mitbes. GnbR“ gerichtet, der an die BW adressiert war und an diese zu Händen ihres ausgewiesenen Vertreters zugestellt wurde. Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung betreffend die Aussetzungszinsen.

Darüber hinaus stellte die BW mit Schriftsatz vom gleichen Tag einen neuerlichen Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld und verwies hinsichtlich der Begründung auf das bisherige Vorbringen in den Schriftsätzen zur beantragten Entlassung aus der Gesamtschuld.

Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 11. November 2004 abgewiesen, da die vorgebrachten Argumente durch die Einschränkung der Inanspruchnahme auf 20% der offenen

Abgabenschulden, die der Beteiligung der BW an der Gesellschaft entsprächen berücksichtigt worden sei. Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung betreffend die Verweigerung der Entlassung aus der Gesamtschuld.

Zu den angefochtenen Aussetzungszinsen ist in rechtlicher Hinsicht zunächst auszuführen, dass für die Frage der Festsetzungsverjährung dieser Ansprüche nur auf Handlungen bzw. Verfahrensschritte Bezug genommen wird, die das FA im Festsetzungsverfahren gesetzt hat. Die im Zeitraum bis 2003 vom FA gesetzten Maßnahmen im Einbringungsverfahren haben aus Sicht des UFS für die zu prüfende Frage der Verjährung im Festsetzungsverfahren außer Ansatz zu bleiben.

Die BW bekämpft ihre Inanspruchnahme für Aussetzungszinsen der A und Mitges. zunächst mit der Begründung, dass Nebenansprüche nur vorgeschrieben werden könnten, wenn die Hauptabgabe vorgeschrieben werden könne.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährung ... bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Zu diesen „übrigen Abgaben“ im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO gehören auch die Nebenansprüche im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. d BAO und somit auch die dort angeführten Aussetzungszinsen.

Gemäß § 207 Abs. 2 letzter Satz BAO verjährt das Recht einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Der UFS teilt die im Verfahren vom FA formulierte Rechtsansicht, dass es sich bei dieser Bestimmung des § 207 Abs. 2 letzter Satz BAO nach dem Gesetzestext um eine erschöpfende Aufzählung jener Nebenansprüche handelt, deren Festsetzung jedenfalls gleichzeitig mit der Festsetzung der damit zusammenhängenden Abgabe verjährt.

Der Gesetzestext des § 207 Abs. 2 BAO bietet aus Sicht des UFS keinen Raum für die von der BW argumentierte vollständige Gleichschaltung der Verjährungsfristen aller Nebenansprüche zur Hauptleistung. Eine Abhängigkeit der Nebenansprüche zur Hauptleistung liegt aus Sicht des UFS nur soweit vor, als Nebenansprüche nicht vorgeschrieben werden können, wenn die Hauptabgabe nicht entstanden ist oder nachträglich wegfällt. Anders ist aus Sicht des UFS die Behandlung der Nebenansprüche bei Verjährung einer einmal entstandenen Hauptabgabe zu sehen, wie sie im gegenständlichen Fall vorliegt. In diesem Fall ist die Stammabgabe entstanden und bleibt als Naturalobligation bestehen. Der Anspruch ist lediglich nicht mehr durchsetzbar. Da für Nebenansprüche außerhalb der im § 207 Abs. 2 BAO genannten Fälle aus Sicht des UFS die Verjährung nicht notwendig mit der Hauptabgabe eintritt, sind eigenständige Unterbrechungshandlungen für die die Nebenansprüche denkbar und somit ist die Vorschreibung der Nebenansprüche auch bei Verjährung der Stammabgabe ebenso denkbar.

Die BW argumentiert hinsichtlich der Aussetzungszinsen weiters damit, dass der in Frage stehende Bescheid nie an sie ergangen wäre.

Dazu ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Verfahren mit der Entscheidung der FLD für Salzburg die den gegenständlichen Nebenansprüchen zugrunde liegende Umsatzsteuer im Jahr 1998 an die die „A und Miteigentümer“ ausgefertigt wurde. Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung sowie die Vorschreibung der Aussetzungszinsen erfolgte im Dezember 1998 an die die „A und Mitges.“.

Es ist der BW darin zuzustimmen, dass diese Entscheidungen nicht rechtsgültig an die BW zugestellt wurden und eine Zustellung an die GnbR nicht mehr möglich war, da diese in der Zwischenzeit beendet und aufgelöst worden war. Ebenso wenig enthalten diese oben angeführten Bescheide ein Leistungsgebot an die BW.

Allerdings ist nach der Rechtsprechung des VwGH davon auszugehen, dass eine derartige Adressierung als Leistungsgebot an den namentlich genannten Gesellschafter der GnbR anzusehen ist. Es fehlt jedoch an einem Leistungsgebot für die übrigen, namentlich nicht angeführten Gesellschafter. (VwGH ZI 2002/17/0241 vom 23. Juni 2003)

A wurde die Berufungsentscheidung der FLD für Salzburg nachweislich zugestellt, der Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung und die Aussetzungszinsen wurde an seine Adresse zugestellt. Der UFS geht davon aus, dass diese Zustellung ebenfalls rechtsgültig an ihn erfolgt ist, auch wenn dies nach Sicht des UFS für die Frage der Unterbrechungswirkung dieser behördlichen Handlung nicht entscheidend ist, wie im Folgenden auszuführen sein wird.

Mit diesen beiden Bescheiden wurden im Jahr 1998 nach außen wirksame behördliche Handlungen gesetzt, die auf eine Festsetzung des Abgabenanspruchs betreffend die Umsatzsteuern und die Aussetzungszinsen gerichtet waren und somit eine Unterbrechung der Verjährung für die in Frage stehenden Abgaben und Nebenansprüche zunächst für A bewirkt, dem diese Bescheide zugestellt wurden.

Damit begann nach der damals geltenden Rechtslage die Verjährungsfrist sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuer als auch hinsichtlich der Aussetzungszinsen zunächst gegen A neu zu laufen.

Die Unterbrechung der Verjährungsfrist gegenüber einem der Gesamtschuldner wirkt nach der Judikatur des VwGH (VwGH 91/13/0037 vom 18. Oktober 1995) jedoch auch gegen alle weiteren Gesamtschuldner, weswegen auch für die BW weitere Festsetzungsversuche des FA im Zeitraum bis zum Ende des Jahres 2003 dahingehend zu überprüfen sind, ob sie Unter-

brechungshandlungen darstellten und somit die Verjährungsfrist für die Aussetzungszinsen über den 31. Dezember 2003 hinaus verlängerten.

Das FA sieht im „Versuch vom 17. April 2003 mit Bescheid die Aussetzungszinsen (gegenüber der BW) geltend zu machen“ eine Unterbrechungshandlung, wobei es unerheblich sei, dass der Versuch ins Leere gegangen sei. In der dazu ergangenen BVE vom 8. November 2004 führte das FA weiter dazu aus, dass auch später wieder aufgehobene Bescheide, nicht notwendige oder sogar gesetzwidrige Bescheide Unterbrechungswirkung entfalten würden. Auch wenn wegen eines formellen Mangels dem in Frage stehenden Schriftstück der Bescheidcharakter abzuerkennen gewesen sei, habe es sich doch um ein Schriftstück des zuständigen FA, aus welchem der Behördenwille erkennbar gewesen sei gehandelt, das seine Empfängerin auch erreicht habe. Dem stehen die Ausführungen der BW gegenüber, die diese Handlungen als rechtlich unwirksam bezeichnet und denen dementsprechend auch keine Unterbrechungswirkung zukommen könne.

Der UFS kann zwar den rechtlichen Ausführungen der BW im Hinblick auf die Bescheidqualität folgen, nicht jedoch dem Schluss, den die BW für die Unterbrechungswirkung dieser Handlungen daraus gezogen hat.

Das Schriftstück vom 17. April 2003 war zwar im Adressfeld an die BW gerichtet, im Spruch an die war aber als Bescheidadressat nur die A und Mitbes. genannt. In der Begründung wurde auf den an die damals noch bestehende GnbR gerichteten Aussetzungsbescheid verwiesen. Folgt man den aus der Judikatur des VwGH abgeleiteten Ausführungen des FA, so handelt es sich um ein Schriftstück, das im Spruch eindeutig an eine nicht mehr existente Personengesellschaft gerichtet war. Die Geltendmachung des Anspruches erfolgte damit wiederum – wie schon 1998 im Erstbescheid gegenüber der nicht existenten Personengesellschaft und allenfalls wiederum gegen A als Person, wobei diesem im Jahr 2003 diese Erledigung nicht zugestellt wurde.

Es liegt somit wiederum kein rechtswirksamer Verwaltungsakt vor, der ein Leistungsgebot an die BW enthält. Dies führt aber aus Sicht des UFS nicht notwendig dazu, dass dieser Handlung keine Unterbrechungswirkung zukommt. Unterbrechungswirkung entfaltet – wie das FA bereits zutreffend angeführt hat - jede nach außen erkennbare behördliche Handlung, die auf die Festsetzung der Abgaben gerichtet ist, auch wenn sie gesetzwidrig ist oder ihren Empfänger nicht erreicht. Somit ist der „Versuch der Abgabenfestsetzung“ im Jahr 2003 aus Sicht des UFS zunächst als wirksame Unterbrechungshandlung gegen A zu sehen. Aufgrund der oben angesprochenen Judikatur des VwGH zu Gesamtschuldverhältnissen wirkt diese Unterbrechungshandlung aber auch gegen die BW, auch wenn sie selbst im Spruch nicht genannt war.

Damit ist die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Aussetzungszinsen im Jahr 2004 noch nicht abgelaufen und die – inhaltlich nicht bekämpfte – Vorschreibung der Aussetzungszinsen an die BW im Jahr 2004 somit noch möglich.

In gleicher Weise greift auch die Argumentation der BW nicht, wenn sie ausführt, dass **ihr** die in Frage stehenden Bescheide nicht zugestellt worden seien, bzw. **sie** nie eine Aussetzung der Einhebung beantragt habe. Diese Anträge wurden von der damals noch existenten GnbR gestellt und wirken für die Gesellschaft ebenso wie für die Gesellschafter als Gesamtschuldner.

Wie das FA im Bescheid vom 5. April 2004 weiters richtig ausgeführt hat, liegt bei Gesamtschuldverhältnissen die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Behörde.

Das FA hat dazu inhaltlich ausgeführt, dass aus Billigkeitsgründen eine Einschränkung auf den 20% Anteil der BW an der Gesellschaft erfolgt sei, aus Zweckmäßigungsgründen aber nicht gänzlich von einer Vorschreibung bei ihr abgesehen werden könne, da die Abgabenschulden bei A nicht einbringlich seien. Zudem habe sie zwar keine Verfahrensschritte bei der GnbR gesetzt, habe aber die Vorteile der Aussetzung der Abgabenschuldigkeiten ebenso in Anspruch nehmen können.

Aus Sicht des UFS trägt diese Begründung der Ermessensübung gegenüber der BW den angefochtenen Bescheid nicht, da die BW im gesamten Verfahren insbesondere bei der Begründung der Anträge auf Entlassung aus der Gesamtschuld ab 2001 immer wieder darauf hingewiesen hat, dass sie nichts zur Ausführung des Projektes beigetragen habe und auch in dessen Finanzierung nicht eingebunden gewesen sei und keine sonstigen wirtschaftlichen Vorteile aus dem Projekt gezogen habe, zu dem sie ihr Gatte gedrängt habe.

Der UFS sieht dies als ausreichend deutlich formulierten Hinweis auf eine familiäre Zwangssituation der BW. Bei einer Gesamtschuldnerschaft sind aber Gründe, die in der Besonderheit der Gemeinschaft liegen, bei der Prüfung der Billigkeit der Vorschreibung zu berücksichtigen. Besonderheiten in der Tatbestandsverwirklichung, die Verantwortlichkeit des einzelnen Gesamtschuldners für die Abgabenschuld und der Vorteil (die Bereicherung) aus diesem Projekt sind zu berücksichtigen. (Ritz RZ 8 zu § 6 BAO) Dieses Ergebnis ist gegen die vom FA bereits formulierten Zweckmäßigungsgründe abzuwägen. Das FA hat mit der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei A einen Zweckmäßigungsgrund für die Inanspruchnahme der übrigen Gesellschafter dargetan.

Das FA hat weiters auch die Zwangssituation der BW akzeptiert, hat aber in keiner Weise begründet, warum unter diesen Voraussetzungen die BW und nicht der zweite Nutznießer dieses Projektes, C im Gesamtschuldwege für die noch offenen 20% der Abgabenschulden in

Anspruch genommen wurde. Damit liegt aber aus Sicht des UFS keine ausreichende Berücksichtigung der Besonderheiten dieser verfahrensgegenständlichen Gesamtschuldnerschaft vor.

Das FA hat im gesamten Verfahren nicht daran gezweifelt, dass die Darstellung der BW über die Zwänge, die zu ihrer Beteiligung an dem Projekt geführt haben zutreffen. Folgt man aber den schlüssigen Ausführungen der BW, dann sprechen Billigkeitsgründe sehr wohl dafür, der BW Schulden aus dem Gesamtschuldverhältnis nicht vorzuschreiben, sondern diese noch offenen Abgaben bei den Gesellschaftern der GnbR einzuheben, die das Projekt erdacht haben, es finanziert haben und auch die wirtschaftlichen Vorteile aus dem Projekt gezogen haben.

Damit ist aus Sicht des UFS bei der gegebenen Situation von einer Vorschreibung anteiliger Aussetzungszinsen bei der BW aus Billigkeitsgründen abzusehen. Bei der speziellen Situation der BW, die weder Risiken noch Vorteile aus der GnbR gezogen hat, haben gegenüber diesen Billigkeitsgründen die Zweckmäßigkeitsgründe der finanziell möglichen Einhebung der Abgaben **bei der BW** in den Hintergrund zu treten.

Der Berufung gegen die Vorschreibung der Aussetzungszinsen war aus dem zuvor Gesagten stattzugeben und der Bescheid nach § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos zu beheben.

Die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der (anteiligen) Aussetzungszinsen berechtigt die BW trotzdem zur Stellung eines Antrages auf Entlassung aus der Gesamtschuld. (Ritz RZ 3 zu § 237 BAO) weswegen auch über diese Berufung inhaltlich zu entscheiden ist.

In ihrer Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Entlassung aus der Gesamtschuld bekämpft die BW den Bescheid des FA im Wesentlichen mit der Begründung, dass auch das Festhalten an einer 20% Quote der der GnbR vorgeschriebenen Abgaben unbillig sei.

Gemäß § 237 Abs. 1 BAO kann ein Gesamtschuldner auf Antrag ganz oder teilweise aus der Gesamtschuld entlassen werden, wenn die Einhebung der Abgabenschuld bei ihm nach Lage des Falles unbillig wäre.

Diese Unbilligkeit kann eine sachliche oder eine persönliche Unbilligkeit sein. Eine sachliche Unbilligkeit wurde von der BW nicht behauptet. Dafür sieht auch der UFS im gegenständlichen Verfahren keinen Grund. Auch die BW stützt sich auf das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit in dieser Abgabenvorschreibung.

Im Ergebnis erkennt der UFS sehrwohl eine Unbilligkeit bereits in der Vorschreibung der Abgaben an die BW. Wie bereits oben dargestellt, hat die BW in keiner Weise am Projekt mitgewirkt, daraus Vorteile gezogen oder Risiken getragen. Sie wurde von ihrem Gatten zur Teil-

nahme an dem Projekt gedrängt und dann im entscheidenden Moment auch von den notwendigen Informationen über dieses Projekt abgeschnitten.

Der UFS sieht dies als ausreichend deutlich formulierten Hinweis auf eine familiäre Zwangssituation der BW. Wie oben ausgeführt sind bei einer Gesamtschuldnerschaft sind aber Gründe, die in der Besonderheit der Gemeinschaft liegen ebenfalls für die Frage der Unbilligkeit zu berücksichtigen.

Unter diesen Voraussetzungen kann der UFS – wie in der oben dargestellten Entscheidung zur Festsetzung der Aussetzungszinsen - dem Schluss des FA, wonach diese Zwangssituation durch die Einschränkung der Abgabenschuldigkeiten auf ihren 20% Anteil an der Gesellschaft berücksichtigt worden sei nicht folgen.

Somit liegt aus Sicht des UFS bei dieser Sachlage bereits in der Vorschreibung der in Frage stehenden Abgaben an die BW eine persönliche Unbilligkeit im Sinne der Bestimmungen des § 237 BAO, weswegen die Argumente der BW in Bezug auf die aus dieser Vorschreibung resultierenden unverhältnismäßigen Nachteile der BW wie zB der fehlenden Regressmöglichkeiten gegen den ehemaligen Gatten dahingestellt bleiben können.

Berücksichtigt man zudem den Ablauf und die Dauer des Verfahrens und die Anzahl der ins Leere gegangenen Verfahrensschritte des FA sowie die daraus resultierenden Kosten für die BW, die Dauer des Verfahrens sowie den schrittweisen Verzicht des FA auf Ansprüche gegen die BW, so scheint ein Verzicht auf die Geltendmachung der Ansprüche gegen die BW auch unter dem Aspekt der Billigkeit gerechtfertigt und Aspekte der Zweckmäßigkeit der Einbringung des der BW vorgeschriebenen Abgabenanteils haben diesbezüglich – wie bereits oben dargestellt - in den Hintergrund zu treten.

Somit war auch der Berufung gegen die Verweigerung betreffend die Entlassung aus der Gesamtschuld stattzugeben und die BW aus der Gesamtschuld zu entlassen.

Salzburg, am 4. April 2007